

Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho^{*}

Raúl Cervini^{**}

RESUMEN. El autor trabaja sobre dos paradigmas inherentes a la pretensión tributaria en un Estado democrático social de derecho, a saber: el principio de la continuidad jurídica tributaria, lo que significa que los principios del derecho penal tributario deben mantener una necesaria armonía con los del derecho tributario general, y un segundo paradigma complementario, conforme al cual, aun marcando sus particularidades, el derecho penal tributario debe ser necesariamente reconducido al derecho penal común, a sus principios y garantías generales. A partir de esas bases, se analizan en una primera instancia los principios generales del derecho tributario en el Estado democrático social de derecho (sección II) y posteriormente, en la misma clave, los principios del derecho penal tributario (sección III). Finalmente se esbozan algunas sugerencias sobre una posible redefinición dogmática y legislativa tendiente a la afirmación de un derecho penal tributario garantizador, ajustado a las necesidades y limitaciones de tal Estado democrático social de derecho.

ABSTRACT. The author works on two paradigms inherent in the taxation object of a Social Democratic Rule of Law, to wit: the Principle of taxation's legal continuity, which means that the principles of Criminal Taxation Law have to live in necessary harmony with those of General Taxation Law and a second complementary paradigm, according to which, even stressing its peculiarities, Criminal Taxation Law has to be necessarily channelled back to Common Criminal Law, to its general principles and guarantees. Based on these, the

* Este trabajo fue admitido y designado evaluador idóneo por resolución del Consejo de Redacción del día 2 de mayo de 2007. En concordancia con la evaluación favorable, por acta del 24 de julio de 2007, el Consejo de Redacción resolvió su incorporación en este número de la *Revista de Derecho* de la Universidad Católica del Uruguay.

**Catedrático de Derecho penal y Director del Área Académica de Derecho Penal en la Facultad de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay. Profesor Titular (G4) en la Facultad de Derecho de la Universidad de la República. Secretario General para América Latina y 2.º Vicepresidente del Consejo Consultivo Internacional del International Centers of Economical Penal Studies (ICEPS).

general principles of Taxation Law in the Social Democratic Rule of Law are analyzed first (Chapter II) and then, in a similar way, the principles of Criminal Taxation Law (Chapter III). Finally, some suggestions regarding a possible dogmatic and legislative redefinition are made aimed at the affirmation of a guaranteeing Criminal Taxation Law, adjusted to the needs and restrictions of such Social Democratic Rule of Law.

PALABRAS CLAVE. Principio de legalidad. Tipicidad. Derecho tributario. Derecho penal. Dignidad de la persona. Justicia fiscal. Deberes tributarios. Obligación tributaria.

KEY WORDS. Principle of legality. Classification. Taxation law. Criminal law. Human dignity. Tax fairness. Taxation duties. Taxation obligations.

SUMARIO. **1.** Planteos generales. **2.** Los principios generales del derecho tributario en el Estado democrático social de derecho. 1. Principio de la capacidad contributiva. 2. Principio de la redistribución de riquezas. 3. Principio de legalidad o reserva de ley. 4. Principio de tipicidad de la tributación. 5. Principio del deber de colaboración del contribuyente con la administración tributaria. 6. Principio del efectivo contradictorio. 7. Principio de la obligatoriedad. 8. Principio de la patrimonialidad. 9. Principios de la igualdad y de desigualdad selectiva. 10. Principio de la interrelación espacial de la imposición. 11. Principio de la función integrativa. 12. Principio del superior interés nacional. 13. Principio de la territorialidad. 14. Principio de la cultura de la legalidad tributaria. **3.** Principios del derecho penal tributario. 1. Principio de protección de la dignidad de la persona humana. 2. Principio de protección del bien jurídico. 3. Principio de la ofensividad. 4. Principio de la necesidad de la pena. 5. Principio de reserva de ley. 6. Principio de observancia de la taxatividad. 7. Principio de la intervención mínima. 8. Principio de la proporcionalidad. 9. Principio de la racionalidad democrática. 10. Principio de la subsidiariedad en concreto como superador del falso dilema eficacia/garantías. 11. Principio del respeto a las categorías lógico-objetivas. 12. Principio de exclusión de la punibilidad del error de derecho. 13. Principio de la responsabilidad por el hecho. 14. Principios de la imputación y de la reprochabilidad. 15. Principios intradogmáticos descriminalizadores y despenalizadores de la sanción penal tributaria. **4.** A modo de conclusiones. **5.** Bibliografía.

1.

PLANTEOS GENERALES

1. Preliminarmente debemos señalar dos correlatos sistémicos, imprescindibles para entender el sistema tributario general en el Estado democrático social de derecho. a) Los principios del derecho penal tributario se deben insertar armónicamente con los principios generales del propio derecho tributario. Esto es una manifestación de lo que LUDGENS denomina el *paradigma de la continuidad jurídica tributaria*.¹ b) Aunque presenta marcas particularidades, el derecho penal tributario debe ser necesariamente reconducido al derecho penal común y a sus principios generales. Por consiguiente, al decir de publicistas de la jerarquía de MOCCIA² y PALIERO, entre otros, un enfoque técnicamente aceptable del derecho penal tributario presupone un vínculo continuo con los principios y con las categorías dogmáticas del derecho penal común.³

2. En términos de portada general podemos decir que la gran mayoría de las Constituciones modernas basan la tributación sobre los *principios de solidaridad equitativa, capacidad*

¹ Erwin LUDGENS, “Sentido de la continuidad jurídica sistémica en el Estado social de derecho”, Doc. Mim. ICEPS/YUS/140/2006, ponencia a la Reunión Conjunta de Consejos de Dirección y Consultivo del ICEPS, Nueva York, julio 2006, pp. 2 ss.

² Sergio MOCCIA, “Riflessioni di politica criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del diritto penale tributario”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1993, 1-2, pp. 123 ss.; “Considerazioni de legge ferenda sulla sistematica dei reati contro il patrimonio”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1991, p. 415.

³ Carlo Enrico PALIERO, “Metodologie de legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1992, pp. 510 ss.

de contribución y redistribución racional y progresiva de las riquezas. Es decir: todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, sustentable y no confiscatorio.⁴

3. Precisamente, la estrecha correlación existente entre el cumplimiento de los deberes de solidaridad y los fines propios del modelo de Estado social ha permitido afirmar que *el ilícito tributario configura una violación del deber de solidaridad*, que consiste esencialmente en la negativa deliberada al pago de sumas que deberían ser utilizadas en favor de la colectividad. Esa conducta evasiva constituiría un obstáculo relevante para la consecución de los fines estatales de carácter social. En reciente obra coordinada por LAMARCA PÉREZ se reafirma que el paradigma de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo y no confiscatorio, sólo se verá realizado si el fraude al fisco encuentra —para sus más graves manifestaciones— una clara y disuasiva respuesta penal.⁵

4. En trabajo anterior hemos avanzado un poco más, agregando un tercer nivel del correlato sistémico democrático, referido al ámbito de una eventual punición penal. La criminalización de las infracciones tributarias se debe llevar a cabo respetando las exigencias previas de un Estado social de derecho, con el fin de contribuir al logro de una política criminal admisible, precisamente, en un Estado que pretenda jerarquizar por igual sus notas de *social y de derecho*. Por ello, el sistema penal tributario debe concebirse, a nuestro juicio, de modo bipolar, como un estatuto global de solidaridad social y garantías, donde deben interactuar en armonía los principios de los ingresos de derecho público cuya esencia recoge el dere-

⁴ Ives GANDRA DA SILVA MARTINS, *Teoria da Imposição Tributária*, 2.ª ed. rev. y act., Editora LTTr, San Pablo, 1998, pp. 50 ss.

⁵ Carmen LAMARCA PÉREZ (coord.), Avelina ALFONSO DE ESCAMILLA, Esteban MESTRE DELGADO e Ignacio GORDILLO ÁLVAREZ VALDEZ, *Manual de Derecho penal. Parte especial*, Colex, Madrid, p. 387. Dentro de la doctrina española véanse también Joan J. QUERALT JIMÉNEZ, *Derecho penal español. Parte especial*, 4.ª ed. rev. y puesta al día, Atelier, Barcelona, 2002, pp. 521 ss.; Carmen LAMARCA PÉREZ, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 178, julio-agosto de 1985, pp. 743 ss.; F. MORALES PRATS, “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social”, en G. QUINTEROS OLIVARES (dir.), *Comentarios al nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 1361 ss.; L. MORILLAS CUEVA, “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social”, en M. COBO DEL ROSAL (dir.), *Curso de Derecho penal español. Parte especial*, t. I, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 859 ss.; C. SUÁREZ GONZÁLEZ, “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social”, en RODRÍGUEZ MOURULLO (dir.) *Comentarios del Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997, pp. 870 ss.; J. M. VALLE MUÑIZ, *Comentarios al nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 1411 ss.; M. BAJO y S. BACIGALUPO, *Delitos contra la hacienda pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000; J. BOIX REIG, *Los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*, Tirant lo Blanch, Valencia 2000; D. LÓPEZ GARRIDO, y M. GARCÍA ARAN, *El Código Penal de 1995 y la voluntad del legislador*, Eurojuris, Madrid, 1996.

cho tributario y el cuadro de garantías que deben verse explicitadas con su mayor rigor en el derecho penal tributario. De lo contrario —ante el riesgo de que se desnaturalice su punición—, es mejor que dichas infracciones permanezcan en la órbita de un sistema administrativo sancionatorio, siempre y cuando éste contenga una similar estructura de garantías para el concernido de la pretensión tributaria. En ausencia de las imprescindibles garantías, el propio sistema de sanción administrativa carecerá de legitimidad.⁶

2.

LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

El ya citado Ives GANDRA DA SILVA MARTINS, uno de los más encumbrados publicistas brasileños en la materia, sostiene que los principios generales del derecho tributario se vinculan, unos, al derecho tributario estructural, o sea, como derecho vinculado a las propias raíces esenciales de la vida en sociedad, y otros aluden a los aspectos formales o procedimentales de la realidad tributaria. Unos y otros conforman una estructura de siempre frágil equilibrio entre la solidaridad reglada y la prepotencia tributaria.⁷

1. EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Se trata de un típico principio de derecho estructural. Se entiende por capacidad contributiva aquella potencialidad del sujeto pasivo de la relación tributaria de aportar al patrimonio y las necesidades del erario público recursos racionales que no afecten su propia posibilidad de generarlos, a riesgo de que la tributación se transforme en simple confiscación.

El principio de la capacidad contributiva se manifiesta en su alcance jurídico por medio de dos expresiones: representa, por un lado, un parámetro de repartición de las

⁶ Raúl CERVINI, *Os processos de descriminalização*, 2.^a ed. rev., Editora Revista Dos Tribunais, San Pablo, 2002, pp. 225 ss.; Cf. Sergio MOCCIA, “Die Systematische Funktion der Kriminalpolitik. Normative Grundsätze eines teleologisch orientierten Strafrechtssystem”, en *Bausteine des europäischen Strafrechts*, pp. 65 ss.

⁷ GANDRA DA SILVA MARTINS, op. cit., pp. 50 ss.

cargas públicas en relación con las posibilidades del individuo; por otro, un criterio de ordenamiento y aplicación de la norma tributaria sobre la base de la paridad impositiva (igualdad) por efecto de la cual debe corresponder un régimen tributario igual para situaciones idénticas. De tal modo, en presencia de normativas jurídicas diferenciadas, ellas deberán estar fundadas en criterios de razonabilidad y no en el arbitrio o en la discrecionalidad pública.⁸

2. PRINCIPIO DE LA REDISTRIBUCIÓN DE RIQUEZAS

En el derecho tributario —nos recuerda el citado SILVA MARTINS—, los principios de capacidad contributiva y de redistribución de riquezas están en la propia esencia del llamado *derecho de naturaleza estructural*.⁹

Se entiende como función redistributiva de riquezas la finalidad estatal de reciclar sus ingresos tributarios, permitiendo que sectores socialmente pauperizados se vean beneficiados por políticas sociales activas, sin perjudicar la capacidad contributiva de aquellos que crearon originalmente los recursos.

3. PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LEY

Se vincula al aspecto instrumental del derecho tributario. De acuerdo con este principio, *ninguna prestación patrimonial puede imponerse sino sobre la base de la ley*. Sólo la ley puede incidir en la esfera de la propiedad individual del ciudadano. El sujeto pasivo de la relación tributaria tiene la seguridad de que únicamente la ley —emanada del Poder Legislativo en ejercicio de facultades indelegables— podrá obligarlo a la contribución tributaria. Este principio está ineludiblemente vinculado con el de tipicidad en la tributación, de siguiente consideración.¹⁰

Agrega LO MONTE que el precedente más remoto de este principio se encuentra en el artículo 30 del Estatuto Albertino, en un contexto y con una finalidad muy diferentes de los actuales. Contemporáneamente, las disposiciones constitucionales y la reserva de ley en ellas contenidas se vinculan con el propósito de “equilibrar el orden de los poderes para garantizar la integridad patrimonial de los individuos respecto del soberano”.¹¹

⁸ Luigi SECHI, *Diritto penale e processuale finanziario*, Giuffrè, Milán, 1966, pp. 83 ss. En el mismo sentido Marco BACCARO, *Ordine pubblico e riforma del diritto tributario*, Macchiardi, Padua, 2004, p. 67.

⁹ GANDRA DA SILVA MARTINS, op. cit., p. 51.

¹⁰ BACCARO, op. cit., p. 76.

¹¹ Elio LO MONTE, *Principios del Derecho penal tributario*, B de F y Julio César Faira, Montevideo-Buenos Aires, 2006, p. 18.

4. PRINCIPIO DE LA TIPICIDAD DE LA TRIBUTACIÓN

También se vincula al aspecto instrumental. Implica que la obligación tributaria emanada de la norma legal no puede ser un mandato genérico, ni admitir interpretaciones flexibles ni maleabilidad exegética. Debe tratarse, en palabras de Moroni, de “una obligación plasmada con la adecuada certeza, aquella inherente al marco de rígidas garantías que se expresan necesariamente en una estructura típica”,¹² o sea, aquella surgida de una tipología cerrada. Con ello se busca lograr la mayor certeza jurídica, el “saber a qué atenerse” en la clásica expresión de Fernando Sainz De Bujanda.

5. PRINCIPIO DEL DEBER DE COLABORACIÓN DEL CONTRIBUYENTE CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.1. Se vincula a la faz instrumental o procesal. Se encuentra previsto en muchas legislaciones como la italiana, la brasileña, la uruguaya (artículo 70 del CT) y la propia legislación argentina en los artículos 33 a 40 de la ley 11 683.

Este principio observa en el derecho comparado variadas manifestaciones, entre ellas, *el deber de veracidad de los obligados al pago de los tributos*. Tiende a proteger la correcta y oportuna exteriorización de los hechos imponible como medio de asegurar la recaudación, mediante una declaración jurada que no es constitutiva, sino meramente declarativa de la deuda que por ella se reconoce.¹³

5.2. Pero el mismo deber de colaboración también alcanza aspectos más críticos. A tenor de lo dispuesto por dichas normas, la AFIP de Argentina, en la etapa de inspección, puede requerir del contribuyente que presente documentos, responda preguntas y dé explicaciones sobre los hechos que dicho organismo investiga. La falta de cumplimiento de esos requerimientos es punible con pena de prisión o multa en Italia, y en la Argentina mediante multa (artículo 39).

Esta manifestación del principio genera un profundo debate en Italia y Francia,¹⁴ ya que la documentación del tal forma obtenida por la autoridad tributaria habrá de

¹² Silvano MORONI, “Contributo alla teoria delle sanzioni tributarie”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1998, pp. 36 ss.

¹³ Jorge PEREIRA TORRES, “La esencia de la defraudación fiscal”, en *Revista de derecho penal tributario*, año II, n.º 3, Buenos Aires, Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, junio 1994, pp. 33 ss.

¹⁴ Paolo CERNI, “Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali. Accertamento tipico”, Meroni, Milán, 2001, p. 56; Salvatore DOVERE, *I nuovi reati tributari. Commento al D. Lgs 10 marzo 2000, No. 74*, Edizioni Giuridiche Simone, Nápoles, 2000, pp. 45 ss.; Estephane BACRIE y Paul GAVIN, “La estructura del tipo tributario

ser utilizada como prueba en la causa penal. Esto puede interpretarse como una violación a la garantía de la defensa en juicio y, más específicamente, al derecho de no declarar contra sí mismo. Entiendo que la jurisprudencia de los tribunales argentinos admite que, en las causas que se tramitan por aplicación de la ley penal tributaria, los documentos presentados por el contribuyente como resultado de los requerimientos de la AFIP sean utilizados como prueba en contra del investigado. Esto resulta francamente polémico. En nuestro concepto, *el deber de colaboración no puede ser absoluto*; debe deslindarse racionalmente su ámbito, hasta el punto de no confundirse con el deber de autoincriminarse. El derecho de defensa y la exhibición de documentos confidenciales jamás pueden integrar ese deber de colaboración. De lo contrario, aun en el contexto de un procedimiento administrativo, se violentarían principios de raigambre constitucional, como el de no estar obligado a producir prueba en su contra e, incluso, el privilegio de la comunicación confidencial con el asesor.

6. PRINCIPIO DEL EFECTIVO CONTRADICTORIO

Integra el elenco de principios instrumentales, y en la especie, más que en otros casos, se comprueba el aforismo de que las formas hacen a las garantías. En virtud de este principio, el sujeto pasivo de la pretensión tributaria tiene que contar con todos los recursos apropiados al pleno ejercicio del magisterio de la defensa. Ello impone la asistencia legal idónea y eventualmente gratuita, así como también la existencia de un sistema procesal administrativo y procesal penal tributario que consagre, en todas sus instancias, la igualdad de oportunidad de las partes a ser oídas en atención al esclarecimiento de los hechos, la concreta posibilidad de revisión de su causa y el derecho a un procedimiento racionalmente breve.¹⁵ Es de destacar que, en el caso de Uruguay, este principio se ve francamente vulnerado en vía administrativa, donde el secreto de las actuaciones impide una adecuada defensa. Asimismo, la práctica de la Dirección General Impositiva de prescindir en ciertos casos del cumplimiento del requisito legal de procedibilidad consistente en comenzar las actuaciones cuando media resolución fundada de la administración, o la práctica de formular la denuncia penal por defraudación fiscal antes de la conclusión de las

y la necesaria certeza impositiva en el Estado democrático social de derecho”, en *Revista Mexicana de Ciencias Penales*, año 3, t. VI, Monterrey, 2005, pp. 145 ss.

¹⁵ Marcelo PERUCHIN y Caetano GUAZZELLI, “Legitimação ativa e direito à ampla defesa e ao contraditório, pelo cidadão envolvido na cooperação judicial penal internacional”, tesis de maestría, Facultad de Derecho, PUCRS, Porto Alegre, 2000, pp. 50 ss.

actuaciones administrativas y consecuentemente antes de que el contribuyente realice sus descargos en ese ámbito, revelan la inexistente aplicación rigurosa de este principio.

7. PRINCIPIO DE LA OBLIGATORIEDAD

Se entiende que en el derecho tributario la voluntad del contribuyente que sufre la exacción o coerción tributaria es ajena a la producción de la obligación jurídica. Precisamente, el carácter obligatorio distingue los ingresos de derecho público, como los tributos, de los del derecho privado, cuya fuente es un negocio jurídico. Esta línea de pensamiento, tan afirmada en el derecho tributario clásico, sufre actualmente ciertas relativizaciones conceptuales en el campo del derecho penal tributario de inspiración garantista, fundamentalmente por aplicación del principio de protección de la dignidad de la persona humana, que veremos más adelante.¹⁶

Agrega LO MONTE que la obligatoriedad, además de representar un requisito con-natural del tributo, también define en su conjunto la disciplina de la relación tributaria. Al ser expresión de la soberanía del Estado, que se plasma en el momento generador de la obligación, el tributo impide que el mandato autoritario se extienda a la disciplina de la relación jurídica subyacente. Por ello, la obligatoriedad abarca no sólo la imposición del tributo, sino que debe alcanzar, como medio de certeza y explícita garantía, a la regulación detallada de cada aspecto de la relación tributaria: monto, tiempos, modo y consecuencias derivadas del incumplimiento. Todo ello debe surgir necesariamente, de forma explícita, en consonancia con los principios de reserva de ley y taxatividad.¹⁷

8. PRINCIPIO DE LA PATRIMONIALIDAD

El tributo termina por limitar en el plano patrimonial la riqueza de la persona, que se ve despojada de una parte de sus propios ingresos, de sus propios réditos o de parte de su propio patrimonio.

Lo dicho no implica asociar inexorablemente la naturaleza patrimonial de la afectación que sufre el concernido con el bien jurídico afectado. Este tema lo veremos con mayor detalle en oportunidad de tratar los principios del derecho penal tributario

¹⁶ MOCCIA: “Die systematische Funktion...”, op. cit., p. 74; Vitor PERUCHIN y Antonio GUENZZELLI, “O crime de evasão: dificuldades definitórias e de controle”, disertación en el Programa de Posgraduación en Ciencias Criminales de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

¹⁷ LO MONTE, op. cit., pp. 12 ss.

9. PRINCIPIO DE IGUALDAD Y DE DESIGUALDAD SELECTIVA

El primer principio surge de la regla constitucional de que todos son iguales ante la ley.

Este paradigma de la igualdad se ve frecuentemente sobrepasado en el contexto de la planificación de una política tributaria que, por estrictas razones de justicia, recurre a un tratamiento de desigualdad selectiva capaz de armonizar el principio de la capacidad contributiva con el principio de la distribución de las riquezas. Así surgen las políticas de imposición progresiva y las políticas fiscales desincentivadoras o estimuladoras que la doctrina muchas veces proyecta más allá del área meramente tributaria.¹⁸

La progresividad tiende a salvaguardar las diversas condiciones subjetivas de las personas sometidas a la soberanía del Estado. Y, como afirma LO MONTE, para realizar una justicia tributaria es preciso tener en cuenta que la utilidad marginal que le aporta al individuo la posesión de riqueza varía en sentido inverso a la cantidad de riqueza disponible.¹⁹

10. PRINCIPIO DE LA INTERRELACIÓN ESPACIAL DE LA IMPOSICIÓN

En el mundo actual surge con toda evidencia que *un Estado no puede vivir en el plano económico sin mantener relaciones internacionales*. En la medida en que, en ejercicio de su soberanía, el Estado imponga un exceso de tributación a sus ciudadanos, los colocará fuera de la relación internacional, condenándolos a un desarrollo menor y con ello a una reducción sensible de su capacidad de generar nuevos tributos. Por ello, el poder de imposición de cada Estado tiene una limitación natural en los poderes impositivos de los demás estados, por lo que debe tomar en cuenta las técnicas reductoras o estimuladoras tributarias de aquellos países con los cuales se relaciona.²⁰

11. PRINCIPIO DE LA FUNCIÓN INTEGRATIVA

Actualmente son de creciente aplicación los acuerdos generales regionales o sectoriales de carácter económico como por ejemplo, el del GATT, ALADI, Mercosur, Nafta, Unión Europea, Pacto Andino, etcétera. También se suelen implementar acuerdos contra la doble tributación a partir básicamente del modelo de la Organization for Economic

¹⁸ BACCARO, op. cit., p. 81; GANDRA DA SILVA MARTINS, op. cit., p. 59.

¹⁹ LO MONTE, op. cit., pp. 26.

²⁰ GANDRA DA SILVA MARTINS, op. cit., pp. 62 ss.

Corporation and Development (OECD), que procuran igualar las legislaciones en el plano internacional, la búsqueda de integración impositiva, etcétera. Estas manifestaciones de la función integrativa son básicas para acompañar el dinamismo propio de la inversión internacional, que exige crecientemente un estándar mínimo de adecuación o armonización legislativa tributaria de los países receptores.²¹

12. PRINCIPIO DEL SUPERIOR INTERÉS NACIONAL

Este principio general responde a la génesis del propio derecho tributario como afirmación de soberanía fiscal, aunque hoy día se ve crecientemente debilitado por acuerdos como la Ronda de Tokio. Por ello entendemos que el derecho tributario contemporáneo solamente puede ser comprendido a partir de una visión integrativa del derecho económico-financiero. Todo ello sin perjuicio de la inherente raíz territorial de la propia imposición tributaria.²²

13. PRINCIPIO DE LA TERRITORIALIDAD

Este principio se basa en tres factores: a) los tributos se deben a un ente público; b) hallan su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado; c) se decide imponerlos con el fin de proveer los medios para las necesidades financieras de la Hacienda nacional (el Estado).

La potestad cuasidiscrecional del Estado en el diseño de sus políticas tributarias es la confirmación más evidente de la territorialidad.²³ Aludimos a una potestad cuasidiscrecional en atención a que tal potestad tributaria no es infinita, pues tiene límites constitucionales, dogmáticos y otros que impone la realidad fiscal global.

14. PRINCIPIO DE LA CULTURA DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

Los más recientes aportes sobre el tema ponen el acento en la necesaria conformación de una cultura de la legalidad tributaria. El Estado debe promover, con apoyo de sectores significativos de la propia comunidad, el desarrollo progresivo de una cultura de la legalidad tributaria que alcance a largo plazo el nivel de referente comunitario. Los

²¹ Janio MELITON, *Principios del derecho tributario internacional*, EVS.A, México, 2003, pp. 147 ss.; GANDRA DA SILVA MARTINS, op. cit., pp. 66 ss.

²² MOCCIA, op. cit., p. 81; GANDRA DA SILVA MARTINS, op. cit., pp. 70 ss.

²³ LO MONTE, op. cit., pp. 13 ss.; Cesare PEDRAZZI, "Qualche riflessione sulla frode fiscale", en *Dir. Prat. Trib.* 1988, pp. 260 ss.

ciudadanos contribuyentes deben introyectar los principios de solidaridad tributaria. Esto solamente se podrá lograr si el colectivo percibe prudencia y transparencia en la administración de los tributos por parte del Estado. Por el contrario, si la sociedad ve al tributo exclusivamente como una obligación de derecho público, la eficacia de las políticas de hacienda pública estará supeditada a niveles crecientes de control y represión. Esta estrategia tiene un límite, trasvasado el cual el derecho se transforma en mero ejercicio de poder y la pretensión tributaria empieza a confrontar los principios de garantía del propio Estado democrático social de derecho.²⁴

3.

PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

1. Debemos empezar señalando que, en el Estado democrático social de derecho, la posibilidad de ejercicio del *jus puniendi* está especialmente limitada sobre la base de principios intradogmáticos y adjetivos inherentes a la construcción, legitimación y conservación del propio Estado democrático social de derecho.

2. Corresponde seguidamente reiterar los conceptos de portada general vertidos al comienzo de esta exposición: si bien presenta marcadas particularidades, el derecho penal tributario debe ser necesariamente reconducido al derecho penal común y a sus principios generales.

Por consiguiente, un enfoque en clave de eficiencia y garantías del derecho penal tributario presupone un vínculo continuo con los principios y con las categorías intradogmáticas y formales del derecho penal común, principalmente con aquellas de raíz constitucional y vinculadas a la promoción efectiva de los derechos de la persona humana. Como hemos adelantado, la más prestigiosa doctrina penal de corte garantista confirma esta postura.²⁵

²⁴ Saúl BLOVICH y Raúl CERVINI, *Informe sobre el necesario referente comunitario de las políticas tributarias contemporáneas*; Doc. ICEPS-BV/586/ 2005, ponencia en encuentro sobre derecho penal tributario del Tercer Milenio, Nueva York, ICEPS y Morton Banking Center, diciembre 2005, pp. 10 ss.

²⁵ MOCCIA, “Riflessioni...”, op. cit., pp. 123 ss.; “Considerazioni...”, op. cit., p. 415; PALIERO, op. cit., pp. 510 ss.; LO MONTE, op. cit., pp. 4 ss.; Cesare PEDRAZZI, “Profili problematici del diritto penale d’impresa”, en

La adopción de dichos principios, que son principios dogmáticos rectores de la actividad estatal, importa una sumisión del poder público a las garantías concretas de respeto a la libertad individual y a la estructura democrática del Estado.

3. En la dogmática actual, lo importante no se encuentra en la búsqueda de paradigmas teóricos, en la construcción de sistemas lógico-formales absolutamente perfectos, como la imaginación positivista podría suponer, y menos aun en la pretensión de lograr a través de las normas jurídicas organizar y sistematizar el orden social, sino en exigir de todas las autoridades, en las estructuras políticas, económicas y jurídicas, tanto en el aspecto de ejecución o aplicación de las leyes como en el ámbito de la propia producción legislativa, la necesaria ponderación acerca de los resultados sobrevenidos a causa de sus respectivas actividades. Ésta nunca podrá sobrepasar los principios de forma y contenido inherentes a la realización de los valores propios del Estado democrático social de derecho.²⁶

No se trata de una dogmática de resultados, en el sentido de garantía de *ley y orden*, sino de una dogmática trascendente, que, conforme al pensamiento de SEVERIN, se muestre atenta a los efectos que la producción o aplicación legal pueda generar en confrontación con los postulados constitucionales y el orden democrático.²⁷ La dogmática, por lo tanto, no debe ser vista como un conjunto de apreciables preceptos lógicos, sino como exigencia democrática de una mínima coherencia tendiente a la efectiva protección del propio individuo, en el caso, frente a la siempre creciente voracidad tributaria.

Se procura, en definitiva, establecer lo que Juárez TAVARES denomina una *red de principios penales democráticos*, aplicables a todas las variedades de ilícitos, inclusive al área penal tributaria.

4. Es efectivamente difícil establecer una sistematización de esos principios, porque no son únicamente preceptos del derecho penal, sino fundamentos para un orden jurídico democrático. Son, antes que nada, preceptos político-jurídicos, de estructuración del Estado y del orden jurídico, a los cuales se deben subordinar tanto la creación legislativa como las actitudes de los poderes Ejecutivo y Judicial.

Rivista Trimestrale. Diritto Penale dell'Economia, 1988, pp. 160 ss.; Michele PISANI, "Delitti di frode fiscale: le nozioni di elementi pasivi fittizi nelle fatture soggettivamente inesistenti", en *Fisco*, 2004, pp. 6667 ss.

²⁶ Raúl CERVINI y Juárez TAVARES, *Princípios (formais e intradogmáticos) de cooperação judicial penal internacional no Protocolo do Mercosul*, Editora Revista dos Tribunais, San Pablo, 2000, pp. 171 ss.

²⁷ Louis W. SEVERIN, *Recent developments in relation to Economic Crimes*, Ladel, Austin, 1991, pp. 50 ss.

Observado lo anterior podemos clasificar tales principios, según sus efectos, en dos grandes grupos: a) principios de limitación material y b) principios de limitación formal. Los primeros comprenden aquellos principios de fundamentación del Estado democrático, tales como la protección a la dignidad humana, la observancia del bien jurídico, la necesidad de pena, la intervención mínima, la proporcionalidad y las categorías lógico-objetivas. Los segundos se refieren a la exigencia de la legalidad y sus corolarios y, más específicamente, a la formación de los tipos legales y a la fundamentación de los factores de reprobación y punibilidad.²⁸ Priorizaremos en este trabajo el tratamiento de los principios de limitación material al *jus puniendi* tributario.

1. PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE LA DIGNIDAD DE LA PERSONA HUMANA

Puede parecer un comienzo demasiado abstracto, pero procuraremos demostrar que constituye el eje de toda concepción de garantías.

1.1. El régimen democrático contemporáneo presupone el requisito de la legitimidad, como condición de su nacimiento y sobrevivencia. Esta legitimidad no se limita a la realización de elecciones libres, con voto directo, secreto y universal, como se pensaba en el liberalismo, como una consecuencia del proceso de representación en el poder, sino que se extiende a la exigencia de la más amplia y efectiva participación de todos los ciudadanos en el proceso de formación, manutención y gestión del Estado.

En este orden de cosas, la legitimidad democrática está fundamentalmente vinculada a la función que en el Estado ejercen los ciudadanos. Como la democracia presupone una efectiva difusión de funciones a todos, las normas de estructuración del Estado deben estar necesariamente orientadas a asegurar que todos puedan en paridad ejercer su gestión, ya sea en forma directa como en forma indirecta, tanto de ejecución como de fiscalización.

La protección de la dignidad de la persona humana constituye el primero de esos principios, no como una norma apenas programática, sino como fundamento del Estado democrático y primer muro de contención ante la prepotencia del Estado.

²⁸ Para otras clasificaciones, véanse Francesco PALAZZO, *Valores constitucionais e Direito penal* (trad. Gerson Pereira dos Santos), Fabris, Porto Alegre, 1987; y Luis LUISI: *Os princípios constitucionais penais*, Fabris, Porto Alegre, 1991.

1.2. En lo relativo al derecho penal tributario, la protección de la dignidad de la persona humana debe servir de parámetro en la elaboración de las normas que lo integran, las que deben observar necesariamente un fundamento antropológico. También trasciende a la apreciación, por los administradores y magistrados, de las implicaciones que esas normas podrían generar, de cara al respeto de los derechos humanos.²⁹

Concebida la dignidad de la persona humana ya no más como precepto puramente abstracto, sino como valor concreto de cada ser humano, invocarla impide la elaboración de normas penales tributarias irracionalmente discriminatorias, que, por ejemplo, traten desigualmente a los reincidentes o que no les reserven los mismos recursos para impugnar los actos que deban sufrir, así como, de igual manera, la cláusula que posibilite convertir la multa en pena privativa de libertad sin atender a la capacidad financiera del agente o su posibilidad de pagar.

1.3. Finalmente debe recordarse que, como premisa de la protección de la dignidad de la persona humana, el orden jurídico todo y el penal tributario en particular no pueden *tomar al ciudadano como simple medio, sino como fin*. Emerge por lo tanto la imposibilidad ontológica de que sus normas puedan significar un aumento de la miseria, la marginación o la desigualdad de los afectados por una desnaturalizada potestad tributaria.

2. PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DEL BIEN JURÍDICO

2.1. Se suele afirmar que el centro del derecho penal se encuentra situado en el injusto, esto es, en el tipo de antijuridicidad.

Es a partir de la tipificación de las conductas que se vuelve posible la intervención estatal. Es también con la comparación entre esa conducta tipificada y las normas permisivas de todo el orden jurídico que se puede concluir que esa conducta es igualmente antijurídica. Pero estas aseveraciones no bastan.

2.2. En el fondo de toda norma con cerne constitucional, derivada de la protección a la dignidad de la persona humana y de los objetivos fundamentales del Esta-

²⁹ Ernst BENDA: *Handbuch des Verfassungsrechts*, Gruyter, Berlin-Nueva York, 1984, pp. 50 ss.

do democrático social de derecho, subsiste, como principio implícito, la protección del bien jurídico, tomado en sentido de objeto concretamente aprehensible.³⁰

Desde la visión de la necesidad de participación de todos en los destinos y objetivos del Estado democrático, la conducta prohibida, aun en el ámbito tributario, debe ser encarada como realidad concreta y no como relación causal, neutra y formal, de modo que tanto la prohibición como la determinación de conductas sólo tendrán sentido si su objetivo es impedir una lesión concreta del bien jurídico.

Esa realidad, que subsiste en el proceso de prohibición, hace que se expresen como inconstitucionales las disposiciones que prohíban por prohibir, o que hagan de la norma penal y/o penal tributaria tan sólo el refuerzo para la obediencia, sin ninguna referencia al bien jurídico concreto.

2.3. La construcción de un tipo no sigue un procedimiento puramente causal. El legislador, al considerar una conducta como prohibida, lo hace teniendo en cuenta su realidad social, su conflictividad. Esto implica la consideración del disvalor que ella tiene en sí misma, en su manifestación (disvalor de acto) y en la producción de sus efectos (disvalor del resultado).

La prohibición tiene como presupuesto, por consiguiente, que la acción que se quiere prohibir se manifieste como integrante de una relación social conflictiva, que implique un lesionar o poner en peligro valores concretos del ser humano, referidos como bienes jurídicos. La referencia a valores concretos no significa que el bien jurídico se identifique con el objeto material del delito (objeto de la acción). El bien jurídico puede tener tanto aspectos materiales sensibles como ideales, lo que no desnaturaliza su contenido concreto.

El bien jurídico debe tener un papel preponderante en la solidificación de los principios de identidad y especialidad, lo que impone al Poder Judicial una interpretación limitadora de los pedidos de enjuiciamiento penal que envuelven la persecución de hechos que, en sí, sólo reflejan intereses formales y no la solución de conflictos en función de un bien jurídico concreto.

2.4. En el caso de los delitos tributarios, las reflexiones sobre el bien jurídico tutelado redimensionan su importancia. Si se considera que el bien jurídico está en el interés público en el cobro de los impuestos, la categoría de la ofensividad se

³⁰ Winfried HASSEMER, *Theorie und Soziologie des Verbrechens, Ansätze zu einer praxisorientierten Rechtsgutslehre*, Europäische Verlagsanstalt, Frankfurt, 1973.

medirá en relación con dicha finalidad. Si se identifica al patrimonio del Estado como bien jurídico legítimamente tutelable por la normativa penal tributaria —tal es nuestra posición—, la ofensividad tendrá otros límites. En ese caso el daño se aprecia concretamente en la limitación causada al bien o a su funcionalidad.

Con relación a esto último resulta imprescindible distinguir entre el concepto de *bien jurídico* y el de *función*. Por ello debe rechazarse toda concepción que identifique al bien jurídico con el interés y la actividad administrativa dirigida a la recaudación. La actividad de la Hacienda es una función que persigue el objetivo de cumplir con el bien jurídico, y éste es evitar el lucro cesante derivado de la evasión. Si aceptáramos que esa función es lo que tutela el derecho penal tributario, posibilitaríamos una expansión irracional de éste y un adelantamiento de la tutela penal a conductas preparatorias del acto de defraudación.

2.5. Recordemos finalmente una observación realizada al tratar el principio general de la patrimonialidad. Antes expresamos que el tributo termina por limitar en el plano patrimonial la riqueza de la persona, quien se ve despojada de una parte de sus propios ingresos, de sus propios réditos o de parte de su propio patrimonio. Pero ello no implica asociar inexorablemente la naturaleza patrimonial de la afectación que sufre el concernido con la siempre debatida naturaleza del bien jurídico afectado. Al respecto nos remitimos a conceptos del publicista argentino José Daniel CESANO, en una reciente y valiosa obra.³¹

3. PRINCIPIO DE LA OFENSIVIDAD

3.1. La máxima *nullum crimen sine injuria* implica que en un Estado democrático social de derecho el legislador, al momento de producir normas penales, sólo puede llegar a tipificar con tal carácter aquellas conductas graves que lesionan o colocan

³¹ José Daniel CESANO, *Estudios sobre la reforma del régimen penal tributario. Una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político-criminales de la ley 25.874*, Mediterránea, Córdoba, col. Derecho penal Contemporáneo, vol. 8, 2006, pp. 19 ss. El citado autor expresa: “Sin desconocer la ardua discusión en torno a este punto, consideramos que el bien jurídico tutelado por los delitos tributarios ha sido perfilado, adecuadamente, con relación a nuestro régimen legal, por Carlos A. CHIARA DÍAZ (*La Ley Penal Tributaria y Previsional N.º 24.769*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 114). Sostiene este autor —en tesis que compartimos— que ‘hay que buscar el bien jurídico [de esta forma de criminalidad] en el deseo de proteger un interés macroeconómico y social, consistente en la Hacienda Pública, pero no en un sentido de patrimonio del Fisco, sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado. Ahí precisamente radica la diferencia entre un mero interés de proteger la propiedad estatal con la consideración de la Hacienda Pública bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y de aportes constantes, al cual hay que proteger contra las conductas evasoras, convertidas en delitos fiscales y contables’”.

efectivamente en peligro auténticos bienes jurídicos. Uno de los mecanismos de limitación reside precisamente en el principio de ofensividad. Expresa FERRAJOLI que el referido principio tiene el valor de un criterio polivalente de minimización de las prohibiciones penales. Eso equivale a un principio de tolerancia tendencial de la desviación, idóneo para reducir la intervención penal a un mínimo necesario y, con ello, reforzar su legitimidad y fiabilidad, pues si el derecho penal es un remedio extremo, deben estar privados de toda relevancia jurídica los hechos de mera desobediencia, degradables a la categoría del daño civil en lo que refiere a los perjuicios reparables y al ámbito de lo administrativo sancionador, en la medida en que lesionen bienes considerados como no esenciales o que son, sólo en abstracto, presumiblemente peligrosos.³²

3.2. Corresponde seguidamente determinar si en un Estado democrático social de derecho, al momento de elaborarse los tipos penales, el legislador debe privilegiar la protección de la sociedad o la del individuo. Pensamos que la persona es el punto de referencia fundamental en torno al cual se orientan todos los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal. Este criterio, conocido como *monista individualista*, otorga a los bienes jurídicos el papel de medio para el desarrollo personal del individuo, y el Estado es también concebido como un instrumento al servicio prioritario de las personas.

El jurista Luiz REGIS PRADO expresa que cuando se privilegia a la sociedad se ingresa al estatuto del Estado social autoritario, en el cual el individuo es subordinado al todo social. En cambio, cuando se privilegia al individuo y sus necesidades, estamos en el campo el Estado democrático de derecho, que condiciona los intereses colectivos a los individuales. El Estado debe estar al servicio del individuo y no lo contrario. Ergo, el derecho penal, como todas las otras ramas del ordenamiento jurídico, debe privilegiar las relaciones sociales del individuo, reconociéndolo como el centro de atención de toda la actividad estatal y figura central de la escena social.³³

3.3. Desde nuestra perspectiva, no se debe excluir la posibilidad de que el Estado pueda elaborar normas atendiendo a solucionar problemas típicos de la colectividad en su conjunto. En la sociedad contemporánea las necesidades sociales aumentan y con

³² Luigi FERRAJOLI, *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*, Trotta, Madrid, 1995, pp. 479.

³³ Luiz REGIS PRADO, *Bem jurídico-penal e Constituição*, 2.ª ed., RT, San Pablo, 1997, pp. 92 ss.

ello también las obligaciones asistenciales del Estado. Allí se encuentra el centro de su carácter de Estado democrático social de derecho. Pero debe tenerse siempre en cuenta que las normas de cuño colectivista disminuyen los espacios destinados a las prerrogativas individuales, por lo cual su legitimidad estará directamente relacionada con una racionalidad y justificación ajustadas al equilibrio dinámico que debe observar un Estado democrático social de derecho para considerarse tal.

3.4. Simplemente basta señalar que como corolario de los paradigmas ya analizados, en el Estado democrático social de derecho la represión penal tributaria debe limitarse a los hechos directamente relacionados, tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, con la lesión de los intereses fiscales relevantes, con la consiguiente renuncia a la criminalización de las violaciones meramente formales y preparatorias, lo que supone abandonar también el primitivo modelo contravencional.

4. PRINCIPIO DE NECESIDAD DE LA PENA

4.1. Tradicionalmente se entendía que, una vez configurados los elementos del hecho punible, como la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, y no existiendo causas que obsten a la punibilidad, la imposición de la pena sería consecuencia inexorable e inevitable.

Esta posición viene sufriendo atenuaciones, en especial después de que varios autores cuestionaron la culpabilidad como fundamento o único presupuesto de la pena, con el argumento de que su contenido era indemostrable y, por lo tanto, meramente simbólico. Como consecuencia de ello, se pasó a exigir también que, en ese caso, se investigara si la aplicación de la pena sería o no necesaria. Por ello, más que un criterio adicional de culpabilidad, la exigencia de la necesidad de la pena integra los principios generales del orden jurídico.³⁴

4.2. Generalmente, el enunciado del principio de necesidad de la pena está articulado con los principios de fragmentariedad, subsidiariedad y legalidad, y este último representa su complemento técnico.

³⁴ Claus ROXIN, "Culpabilidad y responsabilidad como categorías sistemáticas jurisprudenciales", en *Problemas básicos del derecho penal* (trad. Luzón Peña), Reus, Madrid, 1976, pp. 200 ss.; Enrique GIMBERNAT ORDEIG: "¿Tiene un futuro la dogmática jurídico-penal?", en *Problemas actuales de las ciencias penales y la filosofía del derecho*, Buenos Aires, 1970; Juárez TAVARES: "Culpabilidad: a incongruencia dos métodos", en *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, vol. 24, RDT, San Pablo, 1998, pp. 145 ss.

Según el carácter fragmentario, el derecho penal sólo puede intervenir cuando se trate de tutelar bienes fundamentales o para contener ofensas intolerables, lo que justificaría la imposición de la sanción penal, con todos sus perjudiciales efectos.³⁵

El carácter subsidiario significa que la norma penal ejerce una función suplementaria de la protección jurídica general, y que la imposición de sus sanciones sólo vale cuando las demás ramas del derecho no se muestren eficaces en la defensa de los bienes jurídicos. Ese mismo carácter subsidiario o sancionador fue formulado por BINDING³⁶ y malinterpretado por sus sucesores, que quisieron ver en el derecho penal un apéndice represor del orden jurídico. Este aspecto lo trataremos por separado al considerar el principio de la *subsidiariedad en concreto* como superador del falso dilema eficacia/garantías.

4.3. Por cierto, en lo que tiene que ver con el derecho penal tributario, el principio de necesidad de la pena debe presidir también la elaboración de las normas, autorizando sólo actos coercitivos que sean absolutamente necesarios en atención a una intolerable ofensa al bien jurídico.

5. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Ya hemos adelantado su alcance. Baste agregar que la reserva de ley tiene como fin tutelar al ciudadano y, de esa manera, evitar que la imposición de prestaciones patrimoniales, o las incriminaciones conexas, se utilicen como mero instrumento de opresión del individuo y de sus derechos fundamentales.³⁷

6. PRINCIPIO DE OBSERVANCIA DE LA TAXATIVIDAD

En un sistema codificado, la taxatividad/determinación es un atributo del principio de la legalidad. Es frecuente que el legislador, en materia de delitos tributarios, tienda a violar este principio con fórmulas equívocas como la alusión a “otros documentos”, “contribuciones de análogo carácter”, etcétera. El principio de taxatividad, como realización garantista del canon de fragmentariedad, impone que se formulen figuras muy claras, compresibles para todos los contribuyentes y cerradas, para evitar los excesos de

³⁵ Clauss ROXIN, *Kriminalpolitik und Strafrechtssystem*, Walter de Gruyter, Berlín, 1970, pp. 33 ss.; Ferrando MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*, Cedam, Padua, 1988, p. 24.

³⁶ Karl BINDING, *Lehrbuch des gemeinen deutschen Strafrechts. Besonderer Teil*, Weidemann, Leipzig, 1902; reed.: Keip, Fráncfort, 1997, pp. 20 ss.; *Handbuch des Strafrechts*, Weidmann, Leipzig, 1885, p. 9.

³⁷ G. FLORA: “Legge penale tributaria”, en *Digesto Penale*, vol. VII, Turín, 1993, p. 363.

discrecionalidad de la Administración y de los jueces, en atención a la tutela de la libertad del individuo.³⁸

7. PRINCIPIO DE LA INTERVENCIÓN MÍNIMA

7.1. Normalmente, el principio de intervención mínima es confundido con el principio de subsidiariedad, con el carácter subsidiario del derecho penal o con el principio de necesidad de intervención. Esa confusión deber ser evitada.

El principio de la intervención mínima constituye, antes que nada, un principio de orden público que vincula al legislador, previamente a cualquier elaboración normativa, de modo que se vea obligado a verificar si la norma que va a crear armoniza con los postulados de los derechos humanos y del Estado social de derecho que en definitiva la avala.

7.2. El criterio de intervención mínima presenta mayor extensión y profundidad que los principios de subsidiaridad o fragmentariedad.

Los derechos humanos, que deben orientar la elaboración legal y su aplicación al caso concreto, no se limitan a los aspectos puramente formales de los derechos y garantías individuales contenidos en las constituciones, sino que extienden respeto a la propia condición humana como categoría óntica, que no puede ser alterada por el derecho.

La condición humana limita la potestad penal tributaria en la medida en que no será admisible una norma que exija el cumplimiento de una obligación fiscal físicamente imposible para los afectados por el acto de coacción. Sería naturalmente inexigible la hipótesis en que la tarea atribuida a esos órganos fuera enteramente concretizable, mediante la instauración de un Estado eminentemente policial o extremadamente jurisdiccionalizado, donde todas las infracciones sufrieran inexorablemente puniciones. Si esta utopía se hiciera real, acarrearía un completo caos social. A través del mero sistema penal jamás se podrá obtener cualquier grado de racionalidad, pues la contradicción entre lo teórico y lo práctico, en este sector, es una condición de subsistencia del propio siste-

³⁸ LO MONTE, op. cit., pp. 132 ss.

ma, en su función simbólica de expresión de poder y en su finalidad de manutención y reproducción.³⁹

7.3. En lo que hace al derecho penal tributario, la exigencia de los derechos humanos, en el aspecto de la intervención mínima, debe centrarse en que el ámbito de la sanción penal fiscal sólo debe ser acogido cuando su utilidad se demuestre racional y se fundamente sólidamente, como instrumento de cohibir, *última ratio*, la injusticia estructural.

8. PRINCIPIO DE LA PROPORCIONALIDAD O PROHIBICIÓN DE EXCESO

El reconocimiento de los principios precitados conduce a que la pena sea utilizada no sólo en las hipótesis de imperiosa necesidad, sino en los estrictos límites de su adecuabilidad para regir frente a situaciones conflictivas graves e intolerables, que afecten la efectiva realización de los derechos humanos.

Concebida como expresión de poder, la pena debe guardar, con todo, una relación proporcional al daño social producido por el delito. Esto es evidente en el caso del delito tributario. Cuando no exista esa relación o se presente de un modo absolutamente inexpressivo, se podrá cuestionar la validez de la norma que instituyó la punición, en atención a que el legislador actuó arbitrariamente en su elaboración.

La alusión al principio del daño social, que sucede básicamente a los primeros postulados del derecho penal liberal, forjados en la Revolución Francesa y que sustentaron los fundamentos del principio de legalidad, como extensión de la noción social de libertad, no tiene aquí el mismo significado que se le atribuyó en los antiguos códigos, donde el concepto de delito estaba asociado legalmente a la acción socialmente peligrosa, de funestas consecuencias. Aquí el daño social no se incluye en la definición del delito, sino como límite a su represión, basado en la relación de proporcionalidad.

9. PRINCIPIO DE LA RACIONALIDAD DEMOCRÁTICA

9.1. Siguiendo el pensamiento de DÍEZ RIPOLLÉS, podemos señalar que en el campo del control social jurídico sancionador el principio de la racionalidad democrática sería la capacidad para elaborar, en el marco de ese control social, una decisión

³⁹ CERVINI, op. cit., p. 218.

legislativa de corte democrático, que atienda a los datos relevantes de la realidad social y jurídica sobre los que aquélla incide. En el ámbito del derecho penal tributario, de un modo u otro, la racionalidad democrática legislativa penal supondría el punto de llegada de una teoría de la argumentación jurídica, a desarrollar en el plano del proceder legislativo penal, que garantiza decisiones legislativas susceptibles de obtener amplios acuerdos sociales por su adecuación integral a la realidad social en que se formulan y con la cual interactúan.⁴⁰

Con anterioridad ya PALAZZO había defendido el involucramiento de la doctrina jurídico-penal en el desarrollo de un método de creación de leyes que garantizara tanto una racionalidad lingüística o jurídico-formal como una racionalidad de fines, orientada en las corrientes político-criminales subyacentes, y una racionalidad instrumental que procurara asegurar las condiciones empíricas para su obtención.⁴¹

9.2. En el campo de la sociología jurídica, HABERMAS ha manifestado que todo procedimiento legislativo democrático debe atender a contenidos morales y éticos, a intereses, a cuestiones pragmáticas y a fórmulas de coherencia jurídica.⁴² VOGEL supo captar acertadamente la utilidad de la teoría del discurso de HABERMAS y propugnó tres niveles de racionalidad legislativa penal: el ético-político, ligado a la cuestión de los bienes jurídicos a proteger; el pragmático, vinculado a la subsidiariedad y el carácter de *última ratio* del derecho penal, y el de la coherencia, conectado con la validez constitucional y la adecuación político-criminal y dogmática democrática de la propuesta legislativa.⁴³

9.3. Finalmente, se impone preguntar cómo incide el principio de la racionalidad democrática en el campo de la elaboración legislativa penal tributaria. Se trata de asegurar lo más posible en el ámbito jurídico penal tributario una respuesta positiva a una serie de exigencias mutuamente entrelazadas planteadas a la norma: a) que el mandato o la prohibición sean susceptibles de ser cumplidos, satisfaciendo así la

⁴⁰ José Luis Díez RIPOLLÉS, *La racionalidad de las leyes penales*. Trotta, Madrid, 2003, p. 86 ss.

⁴¹ F. PALAZZO, "Scienza penale e produzione legislativa: Paradossi e contraddizioni di un rapporto problematico", en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, n.º 3, 1997, pp. 134-135.

⁴² J. HABERMAS, *Facticidad y validez* (trad. M. JIMÉNEZ Redondo), Trotta, Madrid, 3.ª ed., 2001.

⁴³ J. VOGEL, "Legislación penal y ciencia del derecho penal. Reflexiones sobre una doctrina teórico-discursiva de la legislación penal", en *Revista de Derecho penal y Criminología*, Madrid, 2003.

función de la norma como directiva de conducta, o sea, que luzca como seriamente presumible que el directo cumplimiento de la norma produzca los efectos de tutela perseguidos; b) que la aplicación contrafáctica de la norma produzca indirectamente esos mismos efectos de tutela; c) que se vaya a estar en condiciones de reaccionar ante el incumplimiento del mandato o la prohibición mediante la aplicación coactiva de la ley, satisfaciendo así su función como expectativa normativa, en todo caso manteniendo su aplicación dentro del marco de garantías inherentes al Estado democrático social de derecho.

10. PRINCIPIO DE LA SUBSIDIARIEDAD EN CONCRETO COMO SUPERADOR DEL FALSO DILEMA EFICACIA/GARANTÍAS

Actualmente, en el plano político-criminal, el aspecto más significativo de la subsidiariedad se encuentra en la efectividad de la intervención estatal. Precisamente, la expresión *subsidiariedad en concreto* expresa el dato según el cual la intervención penal únicamente se debe activar después de haberse creado otros instrumentos alternativos de control, como pueden ser mecanismos de frecuente control preventivo, indicaciones explicativas, procedimientos de reinserción en la legalidad, etcétera. Sólo después de haber accionado esas medidas de ataque distintas a lo penal y después de haberse verificado en el campo la insuficiencia de tales medios alternativos, se justificará el recurso al sistema penal. De esta manera el principio de subsidiariedad, al vincularse con el de efectividad, requiere también soluciones alternativas que se inspiren en parámetros de evaluable efectividad.⁴⁴

11. PRINCIPIO DEL RESPETO A LAS CATEGORÍAS LÓGICO-OBJETIVAS

11.1. El término *categoría* es aquí usado tanto en el sentido que le dio Aristóteles, de atributos fundamentales de todas las cosas, como en el de KANT, de modos por los cuales se manifiesta el proceso o la actividad de conocimiento.

Sin embargo, la teoría de las categorías lógico-objetivas nada tiene que ver con las concepciones filosóficas de estos pensadores. En verdad, se desarrolla a partir de la corriente jusfilosófica que buscaba sustentar una nueva forma de jusnaturalismo con base en la llamada *naturaleza de las cosas*. La naturaleza de las cosas debe servir al legislador como

⁴⁴ SEVERIN, op. cit., pp. 79 ss.

criterio de vinculación con las estructuras o elementos del propio objeto de regulación de la norma jurídica y no con la imagen del ser humano abstracto.

11.2. En el campo del derecho penal, la teoría de las categorías lógico-objetivas implica, en primer lugar, afirmar que, al contrario de lo que postulaba el neokantismo, hay un orden objetivo en el mundo, que no es creado ni modificado por el método, ni por el comportamiento, ni por los juicios de valor ajenos al contenido ético del derecho, orden éste que se estructura en los elementos de las propias cosas y en las relaciones que éstas guardan entre sí, como se observa en lo referente al concepto de *conducta*.

Una vez descubierta la estructura lógico-objetiva de la conducta humana, objeto de valoración de la norma penal, al legislador no le será permitido desvincularse de ella o alterar por su voluntad esa estructura. En caso de que ello ocurra, se estará regulando un objeto distinto. Esa regulación de un objeto distinto puede invalidar la norma, desde el momento en que el legislador desconozca la estructura que vincula ese objeto (conducta) con la propia persona humana.⁴⁵

Así, las categorías lógico-objetivas no se agotan apenas en la tarea de institución de condiciones negativas de elaboración de las leyes, sino que ésta también debe atender elementos positivos, que deben observarse como fundamento de un orden humano racional.

11.3. En el ámbito específico del derecho penal tributario, una vez identificado el elemento lógico-objetivo que preside su tutela, no será lícito que el legislador desatienda ese elemento, por tratarse de un fundamento positivo al contenido ético de esos actos.

Se puede decir que los tipos penales tributarios deben tener presente la posibilidad física de la consecución de sus efectos sobre los destinatarios, de modo que no se desvinculen del hombre como persona, no establezcan contradicciones en sus valoraciones y puedan hacer de ello producto del ejercicio de ciudadanía, esto es, que su contenido pueda ser internalizado por todos como resultado de la más amplia participación social.

⁴⁵ Hans WELZEL, "Naturrecht und Rechtspositivismus", en *Festschrift für Niedermeyer*, Gotinga, 1953; ídem, "Das Recht als Gemeinschaftsordnung", en *Festschrift für Heinrich Henkel*, Berlín, 1945, p. 11; ídem, *Naturrecht und materielle Gerechtigkeit*, 1962; ídem, *Gesetz und Gewissen*, Karlsruhe, 1960; ídem, "Recht und Sittlichkeit", en *Festschrift für Schaffstein*, Gotinga, 1975.

De ello resultan efectos inmediatos, como la imposibilidad de que subsistan normas coercitivas de texto absolutamente confuso, la necesidad de emplear una terminología jurídica compatible en el entendimiento de los ciudadanos de los respectivos países, el reconocimiento de la conducta humana exteriorizada como objeto exclusivo de regulación de la norma penal incriminatoria, la necesidad de diferenciación que haga posible la armonía social entre las diversas conductas incriminadas y sus elementos estructurales. Por ello, entre otros factores, se propende a que los delitos tributarios no sean punibles a título de tentativa. Este criterio está fundado en razones de política criminal y social conducentes a la rectificación en el actuar del contribuyente hacia la legalidad.

12. EXCLUSIÓN DE LA PUNIBILIDAD DEL ERROR DE DERECHO

La tendencia moderna es que no dan lugar a hechos punibles las violaciones de normas tributarias dependientes de condiciones objetivas de incertidumbre sobre su alcance y respecto de su ámbito aplicativo. Los legisladores toman conciencia de las dificultades interpretativas, derivadas de la especialidad de la materia, y deciden no someter a sanciones penales los comportamientos del contribuyente que, si bien constituyen violaciones formales de normas, son generados por errores derivados de la complejidad del sector tributario, por el excesivo uso de términos de naturaleza puramente técnico-contable o por la remisión frecuente a otras normas tributarias escasamente coordinadas e incluso frecuentemente contradictorias.⁴⁶

13. PRINCIPIO DE LA RESPONSABILIDAD POR EL HECHO

De acuerdo con este principio, se debe asegurar que sólo se exija responsabilidad penal tributaria por conductas externas y concretas. El principio de la responsabilidad por el hecho trasciende en dos ámbitos. En primer lugar, el de la impunidad del mero pensamiento. Las actitudes o decisiones que no se plasmen en una conducta externa —la disposición genérica de evadir, las actitudes o decisiones que no trascienden al exterior, como la deliberación reservada sobre una conducta de evasión— han de quedar libres de cualquier responsabilidad penal. Sólo deben considerarse lesivos aquellos comportamientos que afectan la convivencia social externa, ya que en el ámbito del Estado democrático sólo podemos aspirar a protegernos penalmente frente a ciertas perturbaciones exteriorizadas y relevan-

⁴⁶ LO MONTE, op. cit., pp. 100 ss.

tes de las interacciones sociales. En segundo lugar, resulta también importante señalar que en ese mismo Estado democrático social de derecho, expresión de una sociedad pluralista y secularizada, es imposible exigir jurídicamente adhesiones internas a las normas de convivencia, esto es, vincular las conciencias individuales de los ciudadanos a los objetivos del orden y el control social.⁴⁷ A nuestro juicio esto es válido incluso ante políticas tributarias con probada vocación solidaria. Lo dicho impone un nuevo límite al principio del deber de colaboración del contribuyente.

14. PRINCIPIO DE LA IMPUTACIÓN Y EL PRINCIPIO DE LA REPROCHABILIDAD O CULPABILIDAD

14.1. Estamos en el campo de los principios de limitación formal. Siguiendo al citado DÍEZ RIPOLLÉS, mediante el principio de la imputación se ponen de manifiesto criterios valorativos y técnicos del Estado democrático social de derecho, por los que un comportamiento externo y concreto, y eventualmente el suceso a él subsiguiente, se pueden vincular a una persona. Nos inclinamos a pensar que en este campo, el penal tributario, debe prevalecer la imputación de tipo subjetivo. Ésta “exige que la vinculación objetiva entre el hecho y la persona que lo ha causado pueda atribuirse, de un modo socialmente asumible, a la voluntad de actuar o no actuar de esta misma persona, a cuyos efectos fija las condiciones de pertenencia subjetiva de un hecho a quien materialmente lo ha realizado o producido”.⁴⁸

14.2. Por el principio de culpabilidad resulta que para exigir responsabilidad no basta que se pueda atribuir subjetivamente a una persona el hecho por ella materialmente producido; es preciso además atender al proceso de motivación que la ha llevado a tomar la decisión de realizar ese comportamiento. La sociedad está dispuesta a renunciar a hacer responsable a una persona de comportamientos que le son imputables si, en alguna medida socialmente asumible, se puede afirmar que no pudo evitar tomar tal decisión, o le resultó especialmente difícil evitarla. Este principio tiene como presupuesto la arraigada convicción ética de que el ser humano en condiciones normales dispone de un importante margen de libertad a la hora de tomar decisiones. En lo que refiere al tema en análisis, compartimos el pensa-

⁴⁷ DÍEZ RIPOLLÉS, op. cit., p. 147 ss.

⁴⁸ Ibídem, p. 150 ss.

miento de MOCCIA⁴⁹ y LO MONTE⁵⁰ en el sentido de que los delitos tributarios sólo deben ser imputados a título doloso.

15. PRINCIPIOS INTRADOGMÁTICOS DESCriminalIZADORES Y DESPENALIZADORES DE LA SANCIÓN PENAL TRIBUTARIA

La doctrina ha enunciado muy variadas pautas de trabajo. En obra anterior hemos referido a las que consideramos como más trascendentes.⁵¹

15.1. Deben descriminalizarse aquellas conductas previstas en los textos penales tributarios que se oponen a claros mandatos constitucionales.

15.2. En el derecho penal tributario, como en el derecho penal común, deben llevarse las disposiciones derogatorias o restrictivas de la penalidad a todos aquellos ámbitos dogmáticos en los que su vigencia, por rigor lógico, tenga que ingresar.

15.3. La normativa penal tributaria debe adecuarse, por vía abrogatoria, a los textos internacionales sobre la materia incorporados por ratificación al derecho interno, siempre y cuando estos acuerdos bilaterales o multilaterales no resulten violatorios del orden público internacional del Estado concernido.

15.4. El juez debe prescindir de la sanción penal tributaria o imponerla por debajo de su límite legal cuando ella viola el derecho a la vida o a la dignidad de la persona humana, o cuando se muestra manifiestamente excesiva.

15.5. El juez deberá aplicar una pena inferior a la establecida para determinado delito tributario, o incluso prescindir de su aplicación, si del contexto general del cuerpo normativo penal tributario resulta el entendimiento inequívoco de que la misma conducta es castigada en otro lugar con una penalidad menor o se la exoneró de pena.

⁴⁹ MOCCIA, "Riflessioni...", op. cit., p. 126.

⁵⁰ LO MONTE, op. cit., pp. 95 ss.

⁵¹ CERVINI, op. cit., pp. 125 ss.

4.

A MODO DE CONCLUSIONES

1. Los principios generales del derecho tributario deben estar en consonancia con los principios del derecho penal tributario. Esa necesidad hace a la funcionalidad del sistema tributario en su conjunto y es manifestación del paradigma de su continuidad jurídica. En cuanto al marco de las garantías, debemos recalcar que, más allá de sus particularidades, el derecho penal tributario abreva en los principios intradogmáticos del derecho penal común, los cuales le son total o necesariamente aplicables.

2. Ninguno de los principios antes enunciados y discutidos tiene, por sí solo, la cualidad de tornar al sistema penal tributario más o menos legítimo, más justo o menos justo, pero todos constituyen criterios de limitación material y formal que deben orientar siempre los actos de elaboración de los tipos penales tributarios y los procedimientos concretos de la administración tributaria, como condición indeclinable de un Estado democrático fundado en la dignidad de la persona humana y en el respeto de los derechos humanos.

3. Sin perjuicio y como derivación de lo expuesto, nos permitimos sugerir una *redefinición profunda del derecho penal tributario*, en varios sentidos.

3.1. *Ante todo se hace imperioso que el derecho tributario y el mismo derecho penal tributario se asienten en una cultura de la legalidad tributaria. Todos debemos sentir el tributo como una relación estatutaria que impone obligaciones y derechos: la obligación solidaria de contribuir al gasto social, más el derecho a exigir del Estado una efectiva y transparente implementación de sus prestaciones sociales. Si el vínculo estatutario se fractura, se desvanece la objetividad jurídica que sustenta en última instancia la coercición penal.*

3.2. *Es necesario que el derecho penal tributario se estructure sobre la base de un número exiguo de figuras jurídicas incriminadoras de base dolosa que el contribuyente pueda naturalmente conocer, cumpliendo así una función de prevención general positiva.*

3.3. Esta normativa debe ubicarse exclusivamente *en el ámbito natural del Código Penal, recurriendo a la terminología propia de esta ciencia.*

3.4. El legislador debe *evitar el recurso al mecanismo de los decretos de urgencia.* De esta forma podrá meditar los cambios normativos y dotarlos de mayor razonabilidad técnica.

3.5. Es importante finalmente *definir un umbral cuantitativo de punibilidad:* las microviolaciones expresadas en hechos de leve nocividad no justifican de modo alguno el encuadre típico penal y desdibujan el trasfondo racional y solidario de toda política tributaria de inspiración democrática.

3.6. Finalmente, en el plano adjetivo, debe *asegurarse el efectivo cumplimiento del principio del contradictorio,* tanto en la instancia administrativa como en la judicial. No debemos olvidar que precisamente las formas hacen a las garantías que debe tener todo contribuyente.

5.

BIBLIOGRAFÍA

- BAJO, M. y S. BACIGALUPO, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
- BACCARO, Marco, *Ordine pubblico e riforma del diritto tributario*, Macciardi, Padua, 1986.
- BACRIE Estephane y Paul GAVIN, “La estructura del tipo tributario y la necesaria certeza impositiva en el Estado democrático social de derecho”, en *Revista Mexicana de Ciencias Penales*, año 3, t. VI, Monterrey, 2005.
- BENDA, Ernst, *Handbuch des Verfassungsrechts*, Gruyter, Berlín-Nueva York, 1984.
- BINDING, Karl, *Lehrbuch des gemeinen deutschen Strafrechts. Besonderer Teil*, Weidemann, Leipzig, 1902 (reedición: Keip, Fráncfort, 1997).
- *Handbuch des Strafrechts*, Weidmann, Leipzig, 1885.
- BLOVICH, Saúl, y Raúl CERVINI, “Informe sobre el necesario referente comunitario de las políticas tributarias contemporáneas”, ponencia en evento conjunto del ICEPS y el

- Morton Banking Center sobre *Derecho penal tributario del tercer milenio*, Doc. ICEPS BV/586/2005, Nueva York, diciembre 2005.
- BOIX REIG, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- CERNI, Paolo, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali. Accertamento tipico*, Meroni, Milán, 2001.
- CERVINI, Raúl, *Os processos de descriminalização*, 2.ª ed. rev., Editora Revista Dos Tribunais, San Pablo, 2002.
- CERVINI, Raúl, y Juárez TAVARES, *Princípios (formais e intradogmáticos) de cooperação judicial penal internacional no Protocolo do Mercosul*, Editora Revista dos Tribunais, San Pablo, 2000.
- CESANO, José Daniel, *Estudios sobre la reforma del régimen penal tributario. Una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político-criminales de la ley 25.874*, Mediterránea, Córdoba, col. Derecho penal Contemporáneo, vol. 8, 2006.
- DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis, *La racionalidad de las leyes penales*, Trotta, Madrid, 2003.
- DOVERE, Salvatore, *I nuovi reati tributari. Commento al D. Lgs 10 marzo 2000, n.º 74*, Edizioni Giuridiche Simone, Nápoles, 2000.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*, Trotta, Madrid, 1995.
- FLORA, G., “Legge penale tributaria”, en *Dig. Disc. Pen.*, vol. VII, Turín, 1993.
- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives, *Teoria da Imposição Tributária*, 2.ª ed. rev. y act., LTr, San Pablo, 1998.
- GIMBERNAT ORDEIG, Enrique, “¿Tiene un futuro la dogmática jurídico-penal?”, en *Problemas actuales de las ciencias penales y la filosofía del derecho*, Buenos Aires, 1970.
- HABERMAS, J., *Facticidad y validez* (traducción de M. JIMÉNEZ Redondo), Trotta, Madrid, 3.ª ed., 2001.
- HASSEMER, Winfried, *Theorie und Soziologie des Verbrechens, Ansätze zu einer praxisorientierten Rechtslehre*, Europäische Verlagsanstalt, Frankfurt, 1973.
- LAMARCA PÉREZ, Carmen (coord.), Avelina ALFONSO DE ESCAMILLA, Esteban MESTRE DELGADO e Ignacio GORDILLO ÁLVAREZ VALDEZ, *Manual de Derecho penal. Parte especial*, Colex, Madrid, p. 387.
- LAMARCA PÉREZ, Carmen, “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 178, julio-agosto de 1985.
- LO MONTE, Elio, *Principios del Derecho penal tributario*, B de F y Julio César Faira, Montevideo-Buenos Aires, 2006.

- LÓPEZ GARRIDO, D., y M. GARCÍA ARAN, *El Código Penal de 1995 y la voluntad del legislador*, Eurojuris, Madrid, 1996.
- LUDGENS, Erwin, “Sentido de la continuidad jurídica sistémica en el Estado social de derecho”, ponencia a la Reunión Conjunta de Consejos de Dirección y Consultivo del ICEPS, Doc. ICEPS/YUS/140/2006, Nueva York, julio 2006.
- LUISI, Luis, *Os princípios constitucionais penais*, Fabris, Porto Alegre, 1991.
- MANTOVANI, Ferrando, *Diritto penale. Parte generale*, Cedam, Padua, 1988.
- MELITON, Janio, *Principios del derecho tributario internacional*, EVSA, México, 2003.
- MOCCIA, Sergio, “Riflessioni di politica criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del diritto penale tributario”, en *Ann. Ist. Dir. Proc. Pen.*, 1993.
- “Considerazioni di lege ferenda sulla sistematica dei reati contro il patrimonio”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1991.
- “Die systematische Funktion der Kriminalpolitik. Normative Grundsätze eines teleologisch orientierten Strafrechtssystem”, en AA. VV., *Bausteine des europäischen Strafrechts*, pp. 65 ss.
- MORALES PRATS, F., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social”, en G. QUINTEROS OLIVARES (dir.), *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- MORILLAS CUEVA, L., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en M. COBO DEL ROSAL (dir.), *Curso de Derecho penal español. Parte especial*, t. I, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- MORONI, Silvano, “Contributo alla teoria delle sanzioni tributarie”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1998.
- PALAZZO, Francesco, *Valores constitucionais e direito penal* (trad. Gerson Pereira dos Santos), Fabris, Porto Alegre, 1987.
- “Scienza penale e produzione legislativa: Paradossi e contraddizioni di un rapporto problematico”, *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, fasc. 3, 1997.
- PALIERO, Carlo Enrico, “Metodologie di legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio”, en *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1992.
- PEDRAZZI, Cesare, “Profili problematici del diritto penale d’impresa”, en *Rivista Trimestrale Diritto Penale dell’Economia*, 1988.
- PEREIRA TORRES, Jorge, “La esencia de la defraudación fiscal”, en *Revista de derecho penal tributario*, publicación editada por el Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, año II, n.º 3, Buenos Aires, junio 1994.

- PERUCHIN, Marcelo Caetano Guazzelli, *Legitimação ativa e direito à ampla defesa e ao contraditório, pelo cidadão envolvido na cooperação judicial penal internacional*, tesis de maestría, Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2000.
- PERUCHIN, Vitor Antonio Guenzelli, “O crime de evasão: dificuldades definitorias e de controle”, disertación en Programa de Posgraduación en Ciencias Criminales de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.
- PISANI, Michele, “Delitti di frode fiscale: le nozioni di elementi pasivi fittizi nelle fatture soggettivamente inesistenti”, en *Fisco*, 2004.
- PRADO, Luiz Regis, *Bem jurídico-penal e Constituição*, 2.ª ed., RT, San Pablo, 1997.
- QUERALT JIMÉNEZ, Joan J., *Derecho penal español. Parte especial*, 4.ª ed. rev., Atelier, Barcelona, 2002.
- ROXIN, Claus, “Culpabilidad y responsabilidad como categorías sistemáticas jurisprudenciales”, en *Problemas básicos del derecho penal* (trad. Luzón Peña), Reus, Madrid, 1976.
- *Kriminalpolitik und strafrechtssystem*, Walter de Gruyter, Berlín, 1970.
- SECHI, Luigi, *Diritto penale e processuale finanziario*, Giuffré, Milán, 1966.
- SEVERIN, Louis W., *Recent developments in relation to Economic Crimes*, Ladelt, Austin, 1991.
- SUÁREZ GONZÁLEZ, C., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social”, en RODRÍGUEZ MOURULLO, *Comentarios del Código Penal*, Civitas, Madrid, 1997.
- TAVARES, Juárez: “Culpabilidade: a incongruência dos métodos”, en *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, vol. 24, RDT, San Pablo, 1998.
- VALLE MUÑIZ, J. M., *Comentarios al nuevo Código Penal*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- VOGEL, J., “Legislación penal y ciencia del derecho penal. Reflexiones sobre una doctrina teórico-discursiva de la legislación penal”, en *Revista de Derecho penal y Criminología*, Madrid, 2003.
- WELZEL, Hans, “Naturrecht und Rechtspositivismus”, *Festschrift für Niedermeyer*, Gotinga, 1953.
- “Dar Recht als Gemeinschaftsordnung”, en *Festschrift für Heinrich Henkel*, Berlín, 1945.
- *Naturrecht und materielle Gerechtigkeit*, Gotinga, 1962.
- *Gesetz und Gewissen*, Karlsruhe, 1960.
- “Recht und Sittlichkeit”, en *Festschrift für Schaffstein*, Gotinga, 1975.